



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Leopold Greil, beeid. Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 1040 Wien, Argentinierstraße 31/1/5, vom 23. Oktober 2003 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, vom 26. September 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Zehetmayer nach der am 15. Dezember 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, Zi. 502, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den vorläufigen Bescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird (wie in der Berufungsvorentscheidung vom 26. Mai 2004) vorläufig in Höhe von 63.653,41 € (875.890,00 S) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Fachärztin für Augenheilkunde und beantragte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 Ausgaben für eine auswärtige Berufsausbildung ihrer im Jahre X und Y geborenen Töchter G. S. und M. S. als außergewöhnliche Belastung in Höhe von 592.796,92 S und von 191.385,16 S.

Laut einer Kostenaufstellung sind der Bw. durch die auswärtige Berufsausbildung der beiden Töchter in der "A.S." in D, G.L., in F., Internats- und Reisekosten sowie sonstige Aufwendungen entstanden. Diese Schule habe ein spezielles von den österreichischen

Mittelschulen abweichendes Lehrprogramm angeboten, das eine ausgezeichnete Vorbereitung für die zentralen Abschlussprüfungen in Mathematik, Physik, Chemie und Biologie sei, die die Zulassung zu den Universitäten in F. bedingt hätten. Nach Angaben der österreichischen Lehrer seien die beiden hochbegabten Kinder der Bw. für ein hochwertiges Studium im Ausland prädestiniert gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Einkommensteuer vorläufig fest und verneinte dabei die Anerkennung der in Rede stehenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung. Begründend dazu führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass weder die gesetzliche Unterhaltspflicht gemäß § 140 ABGB noch eine sittliche Verpflichtung der Eltern es gebieten würden, das Kind an eine ausländische Schule zu schicken, wenn das Ausbildungsziel – die Erzielung eines Gymnasialabschlusses bzw. einer Hochschulreife – auch im Inland durch den Besuch der „S.L.O.S.“ möglich gewesen sei.

In dem dagegen erhobenen Rechtsmittel brachte die Bw. vor, dass die erstinstanzlichen Bescheidausführungen nicht zutreffend seien, da für sie als unterhaltsverpflichtete Mutter eine sittliche Verpflichtung bestanden habe, G. S. die Ausbildung an jene ausländische, englische Schule zu ermöglichen, die für sie die optimalen Voraussetzungen zur Erreichung des von ihr angestrebten Ausbildungszieles gewesen sei. G. S. wollte nicht nur die Erzielung eines Gymnasialabschlusses bzw. die Erreichung der Hochschulreife im Sinne der österreichischen Studienvorschriften erreichen. Die Lehrer ihrer Tochter hätten bereits frühzeitig erkannt, dass sie gerade auf dem Gebiet der naturwissenschaftlichen Fächer eine besondere hohe Begabung besitze und die Bw. in Hinblick auf das von ihrer Tochter angestrebte Universitätsstudium (Mathematik, Genetik, Biochemie und Molekularbiologie) an der B. Universität in F., auf die Vorteile der Absolvierung eines Auslandsjahres an einer speziellen Schule mit englischer Unterrichtssprache, wie der "A.S." in J., aufmerksam gemacht.

Ihre Tochter habe dadurch zum einen die Möglichkeit erhalten, die englische Sprache zu erlernen und fließend zu beherrschen. Zum anderen bot ihr diese Schule die Gelegenheit, sich nach dem A. Bildungssystems in den letzten beiden Jahren auf die im weiteren Studium an der B. Universität wichtigen vier Lehrfächer zu konzentrieren. Da die meisten wissenschaftlichen Publikationen auch auf dem Gebiete der Genetik in englischer Sprache abgefasst seien, wäre die perfekte Erlernung dieser Fremdsprache mit dem wissenschaftlichen Spezialvokabular für ihre Tochter besonders wichtig gewesen. G. S. sei bis zur sechsten Klasse in die "S.L.O.S." gegangen und habe danach aus den bereits genannten Gründen in die "A.S." gewechselt. Sie habe dort ausschließlich in den Fächern Mathematik, Physik, Chemie und Biologie den maturagleichen Abschluss absolviert. Darüber hinaus habe sie an der besagten Schule die Möglichkeit erhalten, sich durch intensives praktisches Arbeiten auf Basis von Laborarbeiten und Experimenten insbesondere in Chemie und Biologie, in einem in Österreich

nicht angebotenen Umfang, zielgerichtet auf ein naturwissenschaftliches Universitätsstudium vorzubereiten.

Zum Beweis dafür legte die Bw. eine Bestätigung des Direktors der "S.L.O.S.", Dr.T., vom 22. Oktober 2003 vor, nach der der Lehrkörper das Auslandsstudium der Tochter G. S. in F. an der speziell hierfür geeigneten "A.S." befürwortet habe. Aus dem Schreiben geht weiters hervor, dass auf das Studium der Genetik zielgerichtete Laborarbeiten im Lehrplan an der Wiener "S.L.O.S." nicht vorgesehen seien.

Für die Bw. stehe somit fest, dass für G. S. der Besuch der "A.S." das optimale Sprungbrett für die Zulassung zum Genetikstudium an der Universität in B. gewesen sei. Dadurch habe ihre Tochter die beste Chance für eine berufliche Karriere als Wissenschaftlerin erhalten. Die Bw. habe sich zudem als erziehungsberechtigte und unterhaltsverpflichtete Mutter sittlich verpflichtet gefühlt, diese Ausbildungschance und damit die Chance auf eine wissenschaftliche Karriere für ihre Töchter zu schaffen. Es sei für sie unverantwortlich gewesen, wenn ihre Töchter die von den Lehrkräften der "S.L.O.S." aufgezeigte Chance der Absolvierung eines Auslandsstudiums an einer englischen Spezialschule nicht genutzt hätten. G. S. absolviere bereits das 2. Studienjahr im Studium der Naturwissenschaften an der B. Universität. Sie habe in den Fächern biologische und physikalische Naturwissenschaften, Mathematik, Biochemie und Molekularbiologie mit großem Erfolg absolviert.

Die Bw. verweist in diesem Zusammenhang auf ein Erkenntnis des VwGH vom 11. Mai 1993, ZI. 91/14/0085, aus dem hervorgehe, dass der Grundsatz der Berücksichtigung des Kindeswohls es verlange, je größer eine besondere Begabung des Kindes und je besser die wirtschaftliche Situation des Unterhaltspflichtigen ist, dem Kind auch eine besondere auswärtige Ausbildungs- bzw. Entfaltungsmöglichkeit zu finanzieren. Der Besuch einer ausländischen Spezialschule mit englischer Unterrichtssprache begründe danach die Zwangsläufigkeit der auswärtigen Berufsausbildung, obwohl sich im Inland eine weniger spezialisierte Schule mit deutscher Unterrichtssprache befindet.

Abschließend hielt die Bw. fest, dass sie die Rechtsauffassung, wonach im Falle von zwangsläufig erwachsenen Kosten für ein auswärtiges Studium von Kindern in jedem Falle nur der Pauschalbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG in Höhe von monatlich 1.500,00 S (110,00 €) als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden könne, nicht teile. Die Bestimmung des § 34 Abs. 8 EStG 1988 sei nämlich nur in Verbindung mit § 34 Abs. 6 EStG 1988 zu verstehen und dahingehend auszulegen, dass bestimmte Aufwendungen – darunter auch die pauschalierten Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung nach dem Abs. 8 dieser Gesetzesstelle – ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes - als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden könnten. Wenn von dieser Kann-Bestimmung des Abs. 6 nicht Gebrauch

gemacht werde, seien nach ihrer Rechtsauffassung die tatsächlichen Aufwendungen als eine außergewöhnliche Belastung nach Kürzung des gesetzlich vorgesehenen Selbstbehaltes gemäß § 34 Abs. 1 bis 5 EStG 1988 anzuerkennen. Jede andere Auslegung bzw. Anwendung der Bestimmung des § 34 Abs. 8 sei systemwidrig, widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz und sei daher verfassungswidrig.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2004 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und verwies auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2000, 96/15/0187, aus dem sich für den vorliegenden Fall ergebe, dass für die Bw. zwar eine rechtliche Verpflichtung zur Finanzierung dieser besonderen teuren Ausbildung für G. S. bestanden habe, demnach in diesem Umfang die Kosten eine außergewöhnliche Belastung für die auswärtige Ausbildung dem Grunde nach darstellen würden. Es versagte hingegen die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen betreffend die Ausbildung für M. S., da sie offenbar diese besondere Begabung nicht gehabt habe, weshalb der diesbezüglich beantragte Aufwand schon dem Grunde nach nicht als außergewöhnliche Belastung beurteilt werden könne. Was die Frage der Höhe anlangte, folgte die Abgabenbehörde erster Instanz nicht der Rechtsauslegung der Bw., wonach die Kosten einer auswärtigen Berufsausbildung des Kindes wahlweise gemäß § 34 Abs. 6 und 8 EStG 1988 oder gemäß § 34 Abs. 1 bis 5 EStG 1988 zustünden. Dabei stützte sich das Finanzamt auf ein Erkenntnis des VwGH vom 24. Februar 2000, Zl. 96/15/0187, wonach einerseits eine Kürzung der gesetzlichen Pauschbeträge um einen Selbstbehalt nicht zu erfolgen habe, doch stehe dem Steuerpflichtigen andererseits auch kein Wahlrecht dahingehend zu, etwa nachweisbare höhere Kosten geltend zu machen. Die in Streit stehenden Kosten für die auswärtige Ausbildung von G. S. seien demnach wohl dem Grunde nach anzuerkennen, der Höhe nach jedoch nur mit dem Pauschalbetrag gemäß § 34 Abs. 8 EStG 1988.

Den erstinstanzlichen Begründungsausführungen entgegnete die Bw. im Vorlageantrag vom 16. Juni 2004, der VwGH habe sich im genannten Erkenntnis mit der Frage, ob ein Wahlrecht zwischen tatsächlichen höheren Kosten und den Pauschbeträgen des § 34 Abs. 8 bestünde, gar nicht zu befassen gehabt. In dem gegenständlichen VwGH - Verfahren sei ausschließlich die Frage strittig gewesen, ob der Ausbildungsort der beiden Kinder des Beschwerdeführers im Einzugsbereich des Wohnortes gelegen sei. Mit der im gegenständlichen Fall allein maßgeblichen Rechtsfrage, ob ein Wahlrecht zwischen tatsächlich höheren Kosten und dem Pauschalbetrag des § 34 Abs. 8 EStG 1988 bestünde, habe sich der VwGH in dem genannten Erkenntnis nicht zu befassen gehabt. Die diesbezüglich am Rande geäußerte und nicht näher begründete Rechtsauffassung sei demnach für den vorliegenden Fall nicht zutreffend.

Zudem führte die Bw. aus, dass der Gesetzgeber neben dem § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 in einzelnen Spezialfällen Pauschbeträge festgelegt habe, die der außergewöhnlich belastete

Steuerpflichtige an Stelle des Nachweises der tatsächlichen Kosten ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes geltend machen könne. Dem Steuerpflichtigen stehe daher das Recht zu, auch bei einer außergewöhnlichen Belastung durch die Kosten eines auswärtigen Studiums eines Kindes, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 vorliegen, die tatsächlichen und nachweisbaren Kosten unter Abzug des Selbstbehaltes einkommensmindernd zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige sei daher durch den Abgabengesetzgeber nicht zwingend auf die Geltendmachung der Pauschbeträge des im Sinne des § 34 Abs. 8 beschränkt worden. Dies entspreche schon deshalb nicht der Absicht des Abgabengesetzgebers, weil er die Ausnahmen von den grundsätzlichen Bestimmungen über die außergewöhnlichen Belastungen, nämlich die Geltendmachung von Aufwendungen ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes in § 34 Abs. 6 EStG 1988 in Einzelfällen aufgezählt habe.

Dazu vermeinte die Bw., dass der Gesetzgeber in § 34 Abs. 8 EStG einen monatlichen Pauschbetrag der Berufsausbildung vorgesehen habe, der ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes iSd. § 34 Abs. 6 in Abzug gebracht werden könne. Dadurch sei aber nicht die Möglichkeit der Ermittlung der außergewöhnlichen Belastung durch die Kosten der auswärtigen Berufsausbildung eines Kindes gemäß den allgemeinen Bestimmungen des § 34 Abs. 1 bis 4 EStG 1988 mit den tatsächlichen Aufwendungen abzügl. des Selbstbehaltes ausgeschlossen. Diese Schlussfolgerung stützt die Bw. insbesondere auf die Kann - Bestimmung des § 34 Abs. 6 EStG. Für eine solche teleologische Interpretation spreche auch die gesetzliche Regelung betreffend Aufwendungen aus dem Titel der Behinderung, die der Gesetzgeber in § 34 Abs. 6, 4. Unterfall des EStG 1988 und in § 35 EStG 1988 normiert habe. Nach § 34 Abs. 6, 4. Unterfall des EStG 1988 , könnten nämlich Aufwendungen im Sinne des § 35 EStG 1988, die anstelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. Darüber hinaus bestimme § 35 Abs. 5 EStG 1988, dass anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden könnten (§ 34 Abs. 6).

Der Abgabengesetzgeber hat also in diesem Spezialfall einer außergewöhnlichen Belastung aus dem Titel der Behinderung, die auch durch gesetzlich festgelegte Pauschbeträge zu berücksichtigen sei, in § 35 Abs. 5 ausdrücklich angeordnet, dass anstelle des Freibetrages auch die tatsächlichen Kosten aus dem Titel der Behinderung geltend gemacht werden könnten. Daraus leite sich für die Eltern eines behinderten Kindes ein Wahlrecht zwischen der Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung der Höhe nach entweder durch die Freibeträge des § 35 Abs. 3 oder durch die Geltendmachung der tatsächlichen Aufwendungen anstelle der gesetzlichen Pauschbeträge ab.

Für die Bw. ist es daher nicht einsehbar, warum Eltern eines hoch begabten Kindes, die sich moralisch verpflichtet sehen, diese Begabung durch ein auswärtiges spezielles Studium zu fördern, nicht ein ebensolches Wahlrecht zwischen den tatsächlich nachgewiesenen Kosten und den Pauschbeträgen des § 34 Abs. 8 EStG 1988 haben sollten. Wenn diese unterschiedliche, sachlich nicht gerechtfertigte Behandlung gleicher bzw. ähnlicher Sachverhalte vom Abgabengesetzgeber dadurch normiert werden sollte, dass im Falle der Behinderung dieses Wahlrecht ausdrücklich ausgesprochen, im Falle der Kosten des auswärtigen Studiums eines hoch begabten Kindes aber ausgeschlossen werde (und zwar nur deshalb, weil dieses Wahlrecht nicht ausdrücklich im Gesetz zum Ausdruck komme), dann sei die einschlägige Norm verfassungswidrig bzw. eine zu einem solchen Ergebnis führende Interpretation des § 34 EStG 1988 rechtswidrig.

In der mündlichen Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat führte der steuerliche Vertreter ergänzend zu seinem bisherigen Vorbringen aus, dass sich das gegenständliche Berufungsbegehren nunmehr lediglich gegen die Nichtanerkennung der in Streit stehenden Kosten für die Tochter G. S. richte. Der steuerliche Vertreter teilte mit, dass für G. S. mit einem Abschluss der "S.L.O.S." im Inland der Zugang zu allen Universitäten möglich gewesen sei und betonte, sie habe für die B. Universität eine Aufnahmeprüfung abgelegt, in der das in den von ihr gewählten Fächern geforderte Spezialwissen sowie ihre Sprachkenntnisse (englische Sprache) getestet worden seien. G. S. habe bei dieser Aufnahmeprüfung bereits wissenschaftliche Laborarbeiten sowie ihre sehr guten Englischkenntnisse im Bereich der naturwissenschaftlichen Fächer unter Beweis stellen können.

Im Zusammenhang mit dem weiteren Vorbringen, die in Streit stehenden Internatskosten würden auch ein für die englische Schule bezahltes Schulgeld enthalten, legte der steuerliche Vertreter am 8. Februar 2005 Unterlagen der "A.S." vor, aus denen die Aufteilung der beantragten Aufwendungen in Schulgeld für den Unterricht (Tuition) und Internatskosten (Boarding) hervorgeht. Danach habe die Bw. im Kalenderjahr 2001 die Vorschreibungen der "A.S." für vier Trimester (Spring 2001 bis Spring 2002) in Höhe von 517.705,00 S bezahlt, wovon 68 % des gesamten Aufwandes Ausgaben für die Schule (352.039,00 S) und der Rest Unterbringungskosten (165.655,60 S) betroffen hätten. Neben dem Schulgeld für den Unterricht habe die Bw. sonstige von der erwähnten Schule für Schulbücher, Schulbedarf, Stützungsunterricht und Prüfungsgebühren etc. in Höhe von insgesamt 57.327,57 S im Streitjahr bezahlt. Dazu vertritt die Bw. nunmehr die Auffassung, dass zumindest das von ihr bezahlte Schulgeld in Höhe von 366.527,65 S als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 bis 5 EStG 1988 neben dem Pauschbetrag nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 einkommensteuerlich zu berücksichtigen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 mindern außergewöhnliche Belastungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen sind und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen die Einkommensteuerbemessungsgrundlage. Schon das Fehlen einer einzigen im Gesetz aufgezählten Voraussetzung schließt die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung aus (VwGH 1.7.1964, 1865/63).

Nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 gelten Aufwendungen für eine Berufsausbildung eines Kindes außerhalb des Wohnortes dann als außergewöhnliche Belastung, wenn im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht. Diese außergewöhnliche Belastung wird durch Abzug eines Pauschbetrages von 1.500,00 S (110 €) pro Monat der Berufsausbildung berücksichtigt.

Im Berufungsfall ist strittig, ob die von der Bw. beantragten Kosten für eine Berufsausbildung ihrer Tochter außerhalb des Wohnortes im Sinne der eingangs genannten Bestimmungen eine außergewöhnliche Belastung darstellen. Dabei steht auch in Streit, ob die beantragten Aufwendungen zwangsläufig waren, wobei eine Belastung gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig erwächst, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Bw. brachte vor, dass sie sittlich verpflichtet gewesen sei, ihrer Tochter einen Abschluss an der "A.S." zu ermöglichen. Diese habe nämlich für G. S. die optimalen Voraussetzungen für die Erreichung ihrer angestrebten Ausbildungsziele, nämlich die Zulassung zum Genetik-Studium an der B. Universität in F. und die Verwirklichung einer angestrebten späteren beruflichen Karriere als Wissenschaftlerin geschaffen.

Das Ausbildungsziel sei demnach nicht nur die Erzielung eines Gymnasialabschlusses bzw. die Erreichung der Hochschulreife im Sinne der österreichischen Studienvorschriften gewesen. Die Bw. verwies zudem darauf hin, dass die Lehrer der "S.L.O.S." bereits erkannt hätten, dass für G. S. die Absolvierung eines Auslandsjahres an der speziellen Schule mit englischer Unterrichtssprache vorteilhaft sei. Insbesondere hob sie hervor, dass ihre Tochter dort in der siebenten und achten Klasse ausschließlich in den Fächern Mathematik, Physik, Chemie und Biologie unterrichtet wurde und ihr durch ein praxisnahe Studium auf Basis von Laborarbeiten eine zielgerichtete Vorbereitung auf ein naturwissenschaftliches Universitätsstudium in einem in Österreich nicht möglichen Ausmaß ermöglicht worden sei. Zudem ist festzuhalten, dass G. S. bereits das zweite Studienjahr an der B. Universität mit großem Erfolg absolvierte.

Im Berufungsfall steht außer Streit, dass G. S. außergewöhnlich begabt ist. Dies geht nicht zuletzt aus dem nachgewiesenermaßen sehr guten Abschluss der "A.S." und einem Schreiben

der B. Universität vom 10. November 2004 hervor, wonach ihr ein großer Studienerfolg bestätigt worden ist.

Ob die im Berufungsfall beantragten Kosten einer ausländischen Schulausbildung (Schulgeld, Internats- und Fahrtkosten) die gesetzlichen Voraussetzungen des Abzuges einer außergewöhnlichen Belastung erfüllen, ist nach der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu beurteilen. Aus dieser leitet sich ab, dass die infolge einer auswärtigen Berufsausbildung entstandenen Unterbringungskosten bzw. höhere Fahrtkosten durch den in § 34 Abs. 8 EStG vorgesehenen Pauschbetrag abgedeckt werden sollen. Diese Pauschalierung des Mehraufwandes der Höhe nach durch das EStG 1988 enthebt jedoch nicht von der Prüfung der Frage, ob eine Berufsausbildung auch dem Grunde nach geboten (zwangsläufig) ist. Dies trifft dann nicht zu, wenn am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Einzugsbereich, unter Berücksichtigung der Talente des Kindes eine gleichartige Ausbildungsmöglichkeit besteht (VwGH 7.8.2001, 97/14/0068, VwGH 11.5.1993, 91/14/0085). Eine Zwangsläufigkeit der Mehraufwendungen ist dann zu verneinen, wenn das gleiche Studium bei gleichen Bildungschancen und gleichen Berufsaussichten auch an einer im Wohnort oder im Nahebereich des Wohnortes gelegenen Universität absolviert werden kann, bzw. wenn im Einzugsbereich des Wohnortes ein "gleichwertiges" Studium möglich ist (VwGH 9.7.1987, 86/14/0101, 31.3.1987, 86/14/0137).

Bei Beurteilung der Voraussetzungen der Zwangsläufigkeit einer auswärtigen Berufsausbildung ist zu beachten, dass nicht jeder Vorteil, den Eltern ihren Kindern angedeihen lassen, zu den nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 abzugsfähigen Kosten für die Eltern führt, zumal es durchaus üblich ist, dass Eltern im Interesse ihrer Kinder neben der gesetzlich geregelten Unterhaltpflicht freiwillig und ohne sittliche Verpflichtung weitere Kosten auf sich nehmen. So gebietet weder die in § 140 ABGB normierte gesetzliche Unterhaltpflicht noch eine sittliche Pflicht den Eltern, ihr Kind an einer ausländischen Hochschule studieren zu lassen, wenn das gewählte Studium mit wesentlich geringeren Kosten auch an einer inländischen Hochschule absolviert werden könnte, auch wenn dadurch der Studienaufenthalt im Ausland für das Ausbildungsniveau und die spätere Berufslaufbahn des Ausgebildeten von Vorteil sein wird (vgl. VwGH 20.9.1983, 81/14/0181, VwGH 4.3.1986, 85/14/0164, VwGH 19.5.1993, 89/13/0155). Auszugehen ist davon, dass in Bezug auf die Prüfung der Frage, ob im Sinne des § 34 Abs. 8 EStG 1988 im Einzugsbereich des Wohnortes keine entsprechende Ausbildungsmöglichkeit besteht, kein Grund vorliegt, in- und ausländische Studien unterschiedlich zu behandeln. Es ist somit auch für die Anerkennung der nach § 34 Abs. 8 EStG 1988 zwangspauschalierten Kosten für ein – allenfalls gegebenes – Auslandsstudium lediglich erforderlich, dass keine ihrer Art nach vergleichbare Ausbildung auch im Einzugsbereich des Wohnortes möglich ist (vgl VwGH 25.9.2002, 98/13/0167).

Inwieweit die "S.L.O.S." in Wien und die "A.S." in J. ihrer Art nach vergleichbar sind, ist eine auf Ebene der Sachverhaltsermittlung zu lösende Frage. Feststeht, dass beide Schulen mit einer Matura abschließen und, dass G. S. infolge ihrer sehr hohen Begabung in den naturwissenschaftlichen Fächern nach Abschluss der sechsten Klasse an der "S.L.O.S." in die "A.S." wechselte, da sie dort in der siebenten und achten Klasse entsprechend ihren besonderen Fähigkeiten ausschließlich in den erwähnten Fächern Mathematik, Physik, Chemie und Biologie unterrichtet wurde. Darüber hinaus hat sie an dieser Schule in den genannten Bereichen auch an Laborarbeiten, die im Lehrplan der "S.L.O.S." gar nicht vorgesehen waren, teilgenommen.

Obzwar die "S.L.O.S." hochbegabten Kindern im Inland die Möglichkeit bietet, mit dem Reifeprüfungszeugnis die selben Berechtigungen wie Maturanten einer Regelschule zu erhalten, vermittelt im vorliegenden Fall die "A.S." in J. - wie oben dargestellt – insofern einen anderen Lehrinhalt, als dieser speziell auf das Studium der Genetik an der B. Universität gerichtet war. Dass G. S. gerade in den naturwissenschaftlichen Fächern außergewöhnliche Talente aufweist, sodass sie bei Aufnahme an der Universität in B. bereits ihr an dieser Schule erlerntes Spezialwissen, ihre sehr guten Englischkenntnisse sowie auch wissenschaftliche Laborübungen vorweisen konnte, berechtigt zweifelsohne zur Annahme, dass ihr unter Berücksichtigung ihrer besonderen Begabung eine vergleichbare Ausbildung in Österreich nicht zuteil geworden wäre. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass G. S. derzeit sehr erfolgreich ihr Studium an der besagten Universität absolviert und sie letztlich angesichts ihrer Fähigkeiten und der im Unterricht an der ausländischen Schule beschriebenen Schwerpunktsetzung höhere Bildungschancen und Berufsaussichten erhalten hat.

Aus diesen Gründen war im Berufungsfall die Voraussetzung für die Gewährung des in § 34 Abs. 8 EStG 1988 normierten Pauschbetrages in Höhe von 1.500,00 S (110 €) erfüllt. Dieser soll Unterbringungskosten oder höhere Fahrtkosten abdecken (vgl VwGH 20.12.1994, 94/14/0087) Soweit die Bw. über den gesetzlichen Pauschbetrag hinausgehende Unterbringungskosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 bis 5 EStG 1988 in Abzug bringen möchte, ist sie auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, nach der die steuerliche Berücksichtigung der Mehraufwendungen auf Grund einer auswärtigen Berufsausbildung des Kindes durch einen Pauschbetrag pro Monat der Berufsausbildung erfolgt und dem Steuerpflichtigen kein Wahlrecht dahin zusteht, nachweisbare höhere Kosten geltend zu machen (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104; VwGH 31.10.2000, 95/15/0196). Dass eine solche Rechtsauffassung – wie die Bw. in ihrer Berufung zum Ausdruck brachte – für den vorliegenden Fall nicht zutreffe, ist vor dem Hintergrund der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht erkennbar.

Dem Argument der Bw., dass zumindest das von ihr im Streitjahr bezahlte Schulgeld im Ausmaß von 366.527,65 S als außergewöhnliche Belastung nach § 34 Abs. 1 bis 5 EStG 1988 bei ihrer Einkommensteuererklärung zu berücksichtigen sei, ist unter Hinweis auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu erwidern, dass die Bezahlung des Schulgeldes (Aufwendungen für Lehrbehelfe, Kosten für die Ausbildungseinrichtung) durch die Bw. als Unterhaltsleistung an ihre Tochter erfolgt. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind gemäß § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls durch den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c EStG 1988 abgegolten. Nach § 34 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen darüber hinaus nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltspflichtigen selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Kosten der Berufsausbildung würden aber beim Unterhaltsberechtigten, wäre er der Steuerpflichtige, grundsätzlich keine außergewöhnliche Belastung darstellen, erfolgt die Ausbildung doch kraft freien Willensentschlusses. Sie erwachsen daher nicht zwangsläufig und sind auch nicht außergewöhnlich. Die Kosten der Berufsausbildung (Schulgelder) können nur dann nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn dem Steuerpflichtigen die Existenzgrundlage ohne sein Verschulden entzogen wird und die Berufsausbildung zur künftigen Existenzsicherung notwendig ist (vgl. VwGH 23.11.2000; 95/15/0203, VwGH 16. 10. 2002, 98/13/0179; VwGH 18. 2. 1999, 97/15/0047; VwGH 20. 12. 1994, 94/14/0087; VwGH 19. 7. 2000, 99/13/0255; VwGH 19. 7. 2000, 99/13/0256).

Mangels Vorliegens eines derartigen Ausnahmefalles war eine solche Zwangsläufigkeit der in Streit stehenden Berufsausbildungskosten (Schulgeld) nicht zu bejahen und die Berufung in diesem Punkt ohne Erfolg.

Soweit die Bw. versucht, die unterschiedliche Behandlung von hochbegabten Kindern und behinderten Kindern als sachlich ungerechtfertigte Behandlung gleicher bzw. ähnlicher Sachverhalte als verfassungswidrig und rechtswidrig darzulegen, ist ihr zu entgegnen: Der unabhängige Finanzsenat hat sich gemäß Art 18 Abs. 1 BVG bei der Entscheidungsfindung an bestehende Gesetze zu orientieren und diese bei Vorliegen der darin normierten Voraussetzungen anzuwenden. Dabei können Einwendungen verfassungsrechtlicher Natur im Abgabenverfahren nicht berücksichtigt werden und sind daher auch nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Februar 2005